

Audience publique du 27 janvier 2010

Recours formé par Monsieur ..., ...
contre une décision du directeur de l'administration des contributions directes
en matière d'impôt sur la fortune

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 25424 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 23 février 2009 par Maître Jean-Pierre WINANDY, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, pour compte de Monsieur ..., établi à L-..., ..., agissant en sa qualité de liquidateur de la société anonyme ..., enregistrée sous le numéro ... ayant son siège social à L-..., ..., tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 24 novembre 2008 ayant rejeté comme étant non fondée sa réclamation du 29 septembre 2004 contre la base utilisée pour calculer l'impôt sur la fortune de la société anonyme en liquidation ... au 1^{er} janvier 1999 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 19 mai 2009 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 18 juin 2009 par Maître Jean-Pierre WINANDY au nom de Monsieur ... en sa qualité de liquidateur de la société ... ;

Vu le mémoire en duplique du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 11 septembre 2009 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision directoriale critiquée ;

Entendu le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maître Audrey JARRETON, en remplacement de Maître Jean-Pierre WINANDY et Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 11 janvier 2010.

Le 30 juin 2004, le bureau d'imposition sociétés 2 émit à l'encontre de la société anonyme ... un bulletin d'établissement de la fortune d'exploitation au 1^{er} janvier 1999 ainsi que le bulletin sur la fortune 1999 en retenant une fortune d'exploitation de l'ordre de 1.616.340 LUF correspondant à la valeur unitaire de l'entreprise ... au 1^{er} janvier 1999.

Par courriers des 29 et 30 septembre 2004, la société anonyme ... s'adressa au directeur de l'administration des Contributions directes par l'intermédiaire de son mandataire pour introduire une réclamation quant à la base utilisée pour calculer l'impôt sur la fortune de l'année 1999 en faisant valoir qu'elle aurait été imposée sur une base erronée. En annexe au courrier du 30 septembre 2004, elle soumit au directeur une autre base imposable que celle retenue dans le cadre des bulletins ci-avant visés, ainsi que des documents à l'appui.

Par décision du 21 novembre 2008 référencée sous le numéro ..., le directeur rejeta cette réclamation comme étant non fondée sur base des considérations et motifs suivants :

« Vu la requête introduite le 29 septembre 2004 par le sieur..., liquidateur, au nom de la société anonyme en liquidation ..., avec siège social à L-..., pour réclamer contre « la base utilisé(e) pour calculer l'impôt sur la fortune 01/01/99 » ;

Vu le dossier fiscal ;

Vu les paragraphes 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant que la requête ne désigne pas les bulletins critiqués ; que la réclamation est cependant à considérer comme étant dirigée contre le bulletin de l'établissement séparé de la valeur unitaire de la fortune d'exploitation au 1^{er} janvier 1999, émis le 30 juin 2004 ;

Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit (§ 238 AO) dans les forme (§ 249 AO) et délai (§ 228 AO) de la loi ; qu'elle est partant recevable ;

Considérant que la réclamante fait grief au bureau d'imposition d'avoir soumis « une base erronée » à l'impôt sur la fortune de l'année 1999 ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause sans égard aux moyens et conclusions du requérant, la loi d'impôt étant d'ordre public ;

Considérant qu'en tant que mesure d'instruction en application des §§ 170 et 205 AO, le bureau d'imposition a demandé en date 23 avril 2001 entre autres la déclaration pour l'impôt sur la fortune au 01.01.1999 ;

que la réclamante n'a pas remis un état de sa fortune au 1^{er} janvier 1999 ;

Considérant encore qu'en application des dispositions du § 205 (3) AO, le bureau d'imposition a communiqué les divergences relatives des années d'imposition 1999 et 2000 à la réclamante avant d'émettre les bulletins litigieux ;

que ces divergences se rapportaient également à l'établissement séparé de la valeur unitaire de la fortune d'exploitation au 1^{er} janvier 1999 ;

Considérant que lorsque le bureau d'imposition entend s'écarter des affirmations faites par le contribuable au sujet de la matérialité de faits, les éclaircissements que le contribuable peut apporter, peuvent contribuer à lever une équivoque, dissiper un malentendu ;

qu'en l'occurrence, la réclamante n'a réagi, ni à la mesure d'instruction lui notifiée en date du 23 avril 2001, ni à la lettre l'informant sur les divergences relatives aux années d'imposition 1999 et 2000 qui lui a été envoyée par le bureau d'imposition en date du 11 juin 2004 ;

que par la suite, le bureau d'imposition a établi les bases d'imposition en évaluant la valeur unitaire de la fortune d'exploitation au 1^{er} janvier 1999 à 1.616.343.000 francs ; que la valeur unitaire évaluée au 1^{er} janvier 1999 est constituée par les deux postes composant le bilan d'ouverture au 1^{er} juillet 1998, i.e. le capital de 1.632.930.000 francs diminué des frais de constitution évalués à 16.587.000 francs ;

Considérant qu'en l'occurrence, le bureau d'imposition a procédé à la fixation spéciale d'une valeur unitaire au 1^{er} janvier 1999 suite à la constitution de l'entreprise commerciale en date du 1^{er} juillet 1998 ;

Considérant qu'en cours d'instance, la réclamante a produit des pièces relatives à l'établissement d'un état de la fortune au 1^{er} janvier 1999 ;

Considérant que suivant ses statuts de constitution du 1^{er} juillet 1998, l'exercice social de la réclamante commence le premier juillet et finit le trente juin de chaque année ; que le premier exercice social de la réclamante a commencé le jour de la constitution i.e. le 1^{er} juillet 1998 et s'est terminé le 30 juin 1999 ;

Considérant qu'aux termes du § 23 de la modifiée du 16 octobre 1934 (BewG), la fixation spéciale de la valeur unitaire a lieu au début de l'année qui suit l'évènement qui en est la cause, en l'espèce la création de l'entreprise déclenchant l'assujettissement à l'impôt ;

Considérant qu'en ce qui concerne les entreprises commerciales clôturant leurs comptes annuels à la fin de l'année civile, les bilans arrêtés au 31 décembre servent de base à l'évaluation unitaire de la fortune d'exploitation ;

Considérant qu'en vertu des dispositions de l'alinéa 3 du paragraphe 63 BewG, les entreprises clôturant leur exercice social à une autre date que le 31 décembre, peuvent être autorisées à prendre comme base de l'évaluation le bilan du dernier exercice clos précédant la date-clé de fixation ;

Considérant que la requérante, en clôturant son exercice social à une autre date qu'à la fin de l'année civile, a donc opté pour l'application de l'alinéa 3 du § 63 BewG qui constitue une dérogation au principe général d'imposition en matière de détermination de la valeur unitaire ;

Considérant que le premier exercice social de la requérante a pris fin en date du 30 juin 1999 ;

que le premier bilan établi par la réclamante, i.e. celui au 30 juin 1999, sert dès lors de base pour l'évaluation de la valeur unitaire de la fortune d'exploitation au 1^{er} janvier 2000 ;

Considérant qu'il résulte de ce qui précède que la valeur de la fortune d'exploitation à retenir correspond à la valeur résultant du bilan d'ouverture au 1^{er} juillet 1998 ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 23 février 2009, Monsieur ..., agissant en sa qualité de liquidateur de la société ..., a fait introduire un recours contentieux tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation de la décision directoriale ci-avant visée du 21 novembre 2008.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « AO », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours dirigé par un contribuable contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation introduite contre un bulletin d'établissement de la valeur unitaire de la fortune d'exploitation, ainsi que contre un bulletin de l'impôt sur la fortune. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation introduit à titre principal contre la décision directoriale prérelatée du 21 novembre 2008. Ledit recours est également recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi. Il n'y a par voie de conséquence pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

Avant d'aborder le fond de l'affaire, le demandeur a soulevé dans son mémoire en réplique la nullité, voire l'inexistence des bulletins d'imposition ayant fait l'objet de sa réclamation et par voie de conséquence de la décision directoriale du 21 novembre 2008 en ce qu'ils sont non signés.

Tel que relevé à juste titre par le délégué du gouvernement dans son mémoire en duplique, la question de la signature d'un bulletin d'impôt fut définitivement toisée par un arrêt récent de la Cour administrative du 26 novembre 2009 (n° 25768C du rôle) en ce sens que l'absence de signature sur un bulletin ne permet pas la conclusion de l'inexistence juridique de ce même bulletin, ceci au motif que ni le paragraphe 211 AO ni une autre disposition de droit administratif général n'imposent formellement la signature d'une décision.

Il s'ensuit que ce premier moyen laisse d'être fondé.

Le demandeur reproche pour le surplus au directeur de ne pas avoir fait droit à sa demande d'une prise en considération de la situation de la société ... au 31 décembre 1998. Il estime que c'est à tort que le directeur a prétendu que la fixation d'une année sociale divergente par rapport à l'année civile emporterait option dans le sens que la date de clôture sera nécessairement la date d'évaluation de la fortune. Il estime que cette position serait la négation-même du concept d'une option qui emporterait par définition une faculté de choisir. L'option serait en effet une exception à la règle de droit commun en la matière suivant laquelle la date d'évaluation est le 31 décembre de l'année précédente. Or, les exceptions étant d'interprétation stricte, le bureau d'imposition n'aurait pas simplement pu présumer une option dans le chef de la société ... à partir du seul fait que son exercice social était clôturé à une date autre que la fin de l'année civile. Il estime que conformément aux dispositions combinées des paragraphes 63 (1) et 23 (2) de la loi d'évaluation des biens et valeurs (*Bewertungsgesetz*), en abrégé « BewG », du 16 octobre 1934, la base de calcul de la fortune serait celle du début de l'année qui suit la date de l'événement, de sorte que l'assiette spéciale serait à établir au 1^{er} janvier de l'année qui suit cet événement déterminant. Or la fortune totale au 1^{er} janvier 1999 de la société ... se serait élevée, après dégrèvement des dettes, à la valeur arrondie de 7.973.000.- LUF, de sorte que le bureau d'imposition, en se basant de son

côté sur la valeur de la fortune d'exploitation au bilan d'ouverture au 1^{er} juillet 1998, aurait violé les dispositions de la loi sur la fortune. Par conséquent le bulletin de l'impôt sur la fortune, calculé à partir d'une valeur unitaire incorrecte, serait également faux.

Le délégué du gouvernement rétorque qu'il résulterait clairement des éléments du dossier qu'aussi bien devant le bureau d'imposition que devant le directeur des Contributions, la requérante était restée en défaut d'établir à suffisance de droit un état de sa fortune au 1^{er} janvier 1999 notamment par la production d'un bilan intermédiaire établi en bonne et due forme et selon les règles de l'art. Il signale à cet égard que les déclarations de l'impôt sur la fortune remises en date du 8 mai 2001 auraient été non seulement incomplètes et non signées, mais qu'il résulterait encore de l'analyse des pièces y annexées qu'elles se rapportent à l'état de la fortune au 1^{er} janvier 2000 ainsi qu'au 1^{er} janvier 2001. Quant aux pièces fournies à l'appui de la réclamation, à savoir un simple tableau ainsi qu'un extrait bancaire reflétant la situation financière de la société au seul mois de septembre 1998, elles seraient également insuffisantes pour prouver que la valeur retenue par le bureau d'imposition serait erronée.

Il fait valoir ensuite que la demande telle que prévue par le paragraphe 63 (3) BewG n'aurait pas besoin d'être explicite, mais pourrait résulter des circonstances et éléments du dossier ; en l'espèce tel serait précisément le cas, étant donné que par son comportement tout au long de la procédure d'imposition et notamment par son défaut de prendre position par rapport au courrier du bureau d'imposition du 11 juin 2004, la partie demanderesse aurait implicitement partagé l'analyse du bureau d'imposition, de sorte à s'être placée elle-même dans le cadre de l'exception prévue par ledit paragraphe 63 (3) BewG.

Le délégué du gouvernement déduit de l'ensemble de ces considérations que sur base des éléments du dossier aucune autre date de référence que celle du 1^{er} juillet 1998 n'aurait pu être prise en considération pour établir la valeur unitaire de la fortune de la partie demanderesse au 1^{er} janvier 1999.

Il est constant que le litige sous examen a pour objet une fixation spéciale au 1^{er} janvier 1999 de la valeur unitaire de l'entreprise commerciale ... suite à sa constitution en date du 1^{er} juillet 1998. En effet, au vœu de l'alinéa 2 du paragraphe 23 BewG, l'évaluation est faite sur base de la situation prévalant au premier jour de l'année qui suit la date à laquelle l'événement déterminant s'est produit, cet événement étant en l'espèce l'apparition d'une unité nouvelle par la constitution de la société

Conformément au paragraphe 23 BewG la fixation spéciale (« Nachfeststellung ») est réglementée comme suit :

« (1) Für wirtschaftliche Einheiten (Untereinheiten), für die ein Einheitswert festzustellen ist, wird der Einheitswert nachträglich festgestellt (Nachfeststellung), wenn nach dem Hauptfeststellungszeitpunkt (§ 21 Absatz 2)

- 1. die wirtschaftliche Einheit (Untereinheit) neu gegründet wird ;*
- 2. für eine bereits bestehende wirtschaftliche Einheit (Untereinheit) der Grund für die Befreiung von einer Steuer wegfällt.*

(2) Der Nachfeststellung werden die Verhältnisse zugrunde gelegt, die auf den Beginn des Kalenderjahrs ermittelt worden sind, dass dem maßgebenden Ereignis folgt (Nachfeststellungszeitpunkt). Endet in den Fällen des Absatzes 1 Ziffer 2 die Steuerbefreiung aus dem Grund, weil die Befreiung für eine bestimmte Frist galt und diese Frist abgelaufen

ist, so ist abweichend von Satz 1 Nachfeststellungszeitpunkt der Beginn des Kalenderjahrs, in dem die Steuerpflicht eintritt. Die Vorschriften im § 32 Absatz 2 und § 63 über die Zugrundelegung eines anderen Zeitpunkts bleiben unberührt ».

Concernant la date-clé déterminante pour l'évaluation, il est encore constant que par application du paragraphe 63 (3) BewG libellé comme suit : « (3) *Für Betriebe, die regelmäßig jährliche Abschlüsse auf einen anderen Tage machen, kann auf Antrag zugelassen werden, daß der Schluß des Wirtschaftsjahrs zugrunde gelegt wird, das dem Feststellungszeitpunkt vorangeht. An den Antrag bleibt der Betrieb auch für künftige Feststellungen der Einheitswerte insofern gebunden, als stets der Schluß des letztenn regelmäßigen Wirtschaftsjahrs zugrunde zu legen ist* », les entreprises qui ont un exercice divergent par rapport à l'année de calendrier, peuvent, sur demande, être autorisées à utiliser les données prévalant à la clôture de l'exercice précédant la date-clé de fixation.

Il s'ensuit que la société ... disposait de la possibilité légale de voir prendre en considération une autre date-clé que celle du 31 décembre 1998 afin d'éviter le cas échéant d'avoir à établir une situation spécifique au 31 décembre précédant la date de fixation.

Encore que la société demanderesse, par l'intermédiaire de son liquidateur, conteste actuellement avoir formulé une demande en ce sens, de sorte à se prétendre en droit, d'après le principe général applicable en la matière, de revendiquer la prise en considération de la situation de la société au 31 décembre 1998 pour établir la valeur unitaire au 1^{er} janvier 1999, force est cependant de constater que dans cette hypothèse, il aurait appartenu à la société de soumettre de sa propre initiative au bureau d'imposition un état de sa fortune au 1^{er} janvier 1999.

Or force est de constater que les pièces versées au dossier tant par la partie étatique que par la société demanderesse ne permettent pas de dégager une quelconque initiative en ce sens de la part de la société ... ; au contraire en réponse à une demande lui adressée le 23 avril 2001 par le bureau d'imposition sociétés 2 de bien vouloir fournir des suppléments d'information dont notamment la déclaration pour l'impôt sur la fortune au 1^{er} janvier 1999, la société a répondu qu'« *ayant un exercice divergent (du 1^{er} juillet N au 30 juin N+1), nous avons déposé les déclarations d'impôt fortune sur base de nos exercices divergents. Vous trouverez ci inclus les formulaires dûment complétés sur base de nos bilans arrêtés au 30/06/99 et 30/06/00* », de sorte à avoir exprimé plutôt le souhait de voir prendre en considération non pas une situation spécifique au 31 décembre précédant la date de fixation, mais bien les données prévalant à la clôture de son exercice social.

Dans la mesure où la société ... a partant omis, malgré question expresse, de remettre au bureau d'imposition compétent un état de sa fortune spécifique au 31 décembre 1998 en vue de l'établissement de la valeur unitaire de sa fortune d'exploitation au 1^{er} janvier 1999, elle est malvenue de reprocher au bureau d'imposition d'avoir établi cette valeur unitaire sur base des seules informations et documents dont il disposait, en l'occurrence le bilan d'ouverture au 1^{er} juillet 1998.

Force est cependant aussi de constater que la réclamation du 29 septembre 2004 fut complétée le 30 septembre 2004 notamment par différentes pièces censées permettre la détermination de la valeur unitaire au 1^{er} janvier 1999, mais que le directeur, après avoir relevé que la réclamante a produit des pièces relatives à l'établissement d'un état de la fortune au 1^{er} janvier 1999 en cours d'instance, a persisté à soutenir que la société, par le seul fait de

clôturer son exercice social à une autre date que le 31 décembre, avait opté pour l'application de l'alinéa 3 du paragraphe 63 BewG qui constitue une dérogation au principe général d'imposition en matière de détermination de la valeur unitaire.

Dans le cadre de son mémoire en réponse, le délégué du gouvernement reproche en outre aux pièces fournies à l'appui de la réclamation, à savoir un simple tableau ainsi qu'un extrait bancaire reflétant la situation financière de la société au seul mois de septembre 1998, d'être insuffisantes pour prouver que la valeur retenue par le bureau d'imposition serait erronée.

En l'absence de plus amples explications fournies en cause par la société demanderesse par rapport à ces critiques, notamment dans le cadre de son mémoire en réplique, le tribunal partage l'appréciation portée par le délégué du gouvernement et indirectement par le directeur sur ces pièces en ce sens qu'elles ne sont pas suffisamment explicites pour établir en bonne et due forme un état de la fortune de la société au 31 décembre 1998.

Dans ces conditions il y a lieu de souscrire à la conclusion du directeur que seul le bilan d'ouverture au 1^{er} juillet 1998 pouvait utilement être pris en considération pour établir la valeur unitaire de la fortune de la partie demanderesse au 1^{er} janvier 1999.

La société demanderesse se prévaut ensuite de l'article 22 de la Convention contre la double imposition entre le Luxembourg et la Suisse datée du 21 janvier 1993, ratifiée le 16 décembre 1993, pour soutenir que l'approche de l'administration aurait abouti en l'espèce à une double imposition de la fortune pour l'année 1999 dans la mesure où des avoirs transférés dès décembre 1998 à sa succursale suisse dénommée « ..., ... » seraient encore soumis à imposition au Luxembourg pour cette même année 1999. Ainsi, à supposer que l'imposition litigieuse soit conforme à la loi nationale, elle serait en tout état de cause contraire à la Convention contre la double imposition dont les dispositions devraient primer toutes les dispositions de droit national.

La société demanderesse rappelle dans ce contexte que la fixation spéciale au 1^{er} janvier 1999 se veut être le reflet de la fortune d'exploitation réelle de la société à ce moment précis ; or en date du 4 septembre 1998 le conseil d'administration de ... aurait décidé à l'unanimité de créer la succursale suisse « ..., ... » et, le même jour, aurait ordonné le transfert de 137.500.000.000. LIT auprès de cette succursale suisse qui devrait être considérée comme un établissement stable au sens de l'article 5 de la Convention contre la double imposition entre le Luxembourg et la Suisse prévue.

Encore que le délégué du gouvernement n'a pris position par rapport à ce moyen ni dans son mémoire en réponse, ni dans son mémoire en duplique, de sorte que le tribunal est confronté à un dossier contentieux non contradictoirement instruit sur ce point, il y a lieu de constater que la seule information d'un transfert de fonds ayant eu lieu en date du 4 septembre 1998 vers une succursale suisse est insuffisante pour suppléer l'absence ci-avant relevée d'un état de la fortune complet en bonne et due forme de la société au 31 décembre 1998, carence directement imputable à la partie demanderesse, de sorte que le moyen fondé sur une violation alléguée de la Convention du 21 janvier 1993 précitée laisse à son tour d'être fondé.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;
déclare le recours en annulation irrecevable ;
reçoit le recours en réformation en la forme ;
au fond le rejette ;
condamne la partie demanderesse aux frais.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 27 janvier 2010 par :

Paulette Lenert, vice-président,
Marc Sünnen, premier juge,
Thessy Kuborn, juge,

en présence du greffier assumé Michèle Feit.

s. Michèle Feit

s. Paulette Lenert

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 27 janvier 2010
Le Greffier assumé du Tribunal administratif